

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro 25231C du rôle
Inscrit le 31 décembre 2008

Audience publique du 30 avril 2009

**Appel formé par l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre un jugement du tribunal administratif
du 26 novembre 2008 (n° 24118 du rôle) rendu dans un litige ayant opposé
la société anonyme ..., ..., à l'Etat
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités et
d'impôt commercial communal**

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 25231C du rôle et déposé au greffe de la Cour administrative le 31 décembre 2008 par Madame la déléguée du gouvernement Monique ADAMS, agissant au nom et pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, en vertu d'un mandat lui conféré à cette fin le 4 décembre 2008 par le ministre des Finances, dirigé contre le jugement du tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg du 26 novembre 2008 (n° 24118 du rôle) ayant, à la requête de la société anonyme ..., établie et ayant son siège social à ..., inscrite au R.C.S. de Luxembourg sous le numéro B ..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonction, réformé une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 28 novembre 2007 (n° C 14127 du rôle), portant rejet de sa réclamation dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal (taxations d'office) relatifs à l'année 2002, émis le 4 juillet 2007 par le bureau d'imposition Luxembourg 6 ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 28 janvier 2009 par Maître Charles KAUFHOLD, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ..., préqualifiée ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 24 février 2009 par la déléguée du gouvernement ;

Vu les pièces versées au dossier et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame la déléguée du gouvernement Monique ADAMS et Maître Laurent ENGEL, en remplacement de Maître Charles

KAUFHOLD, pour la société intimée en leurs plaidoiries à l'audience publique du 2 avril 2009.

Devant l'omission, par la société anonyme ..., ci-après « *la société...* », de déposer une déclaration d'impôt pour l'année 2002, le bureau d'imposition Luxembourg 6 de la section des sociétés du service d'imposition de l'administration des Contributions directes émit à son égard le 4 juillet 2007 les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal relatifs à l'année 2002, fixant pour l'année en question des montants respectifs de 22.880.- € et de 6.187.- €.

Par lettre du 2 octobre 2007, la société ... introduisit, par l'intermédiaire de la société ..., une réclamation auprès du bureau d'imposition Luxembourg 6 contre des bulletins d'impôt susvisés.

Suivant décision du 28 novembre 2007 (n° C 14127 du rôle), le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « *le directeur* », rejeta la réclamation comme non fondée. Il estima que, comme la réclamante n'avait réservé aucune suite aux divers rappels l'invitant au dépôt des déclarations pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal de l'année 2002, notamment aux sommations d'astreinte du 9 mai 2007 et aux décisions du 4 juin 2007 liquidant les astreintes en question, le bureau d'imposition avait dû recourir à la taxation conformément au paragraphe 217 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* ». Il estima encore que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure, pour conclure que la réclamation de la société ... était à rejeter.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 27 février 2008, la société ... introduisit un recours contentieux tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision du directeur du 28 novembre 2007.

Dans son jugement du 26 novembre 2008, le tribunal administratif expliqua que la taxation des revenus constitue le moyen qui doit permettre aux instances d'imposition, qui ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt ; qu'elle consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable ou approximative, afin d'aboutir à une évaluation de la base imposable, correspondant dans toute la mesure du possible à la réalité économique, ce procédé comportant nécessairement une marge d'incertitude. Il souligna que l'inexactitude et la prise en compte, par l'administration fiscale, d'une marge de sécurité est licite, dès lors qu'elle est faite avec mesure et modération, la taxation d'office ne constituant pas une mesure de sanction à l'égard du contribuable, mais un procédé de détermination des bases d'imposition compte tenu des éléments à disposition du bureau d'imposition, même applicable à l'égard des contribuables soigneux et diligents.

Concernant le cas d'espèce, le tribunal constata que la société ..., malgré des sommations d'astreinte et des décisions liquidant l'astreinte, n'avait pas réservé de suites aux injonctions administratives de remettre la déclaration d'impôt sur le revenu de l'année 2002 et que ce n'est que suite à l'introduction du recours contentieux que la société ... avait soumis au tribunal une déclaration d'impôt non signée de l'année concernée, sans fournir d'autres pièces à l'appui.

Le tribunal en conclut que le directeur avait retenu à bon droit que le bureau d'imposition était tenu, conformément aux termes du paragraphe 217 AO, de recourir à la voie de la taxation d'office pour fixer les bases d'imposition.

En ce qui concerne la mission du directeur, le tribunal retint que celui-ci est tenu de procéder d'office à l'examen de la situation de fait et de droit à la base de la réclamation, ce qui implique un réexamen intégral de la situation du contribuable et l'établissement de l'impôt en lieu et place du bureau d'imposition, le directeur, bénéficiant des mêmes prérogatives que celles revenant au bureau d'imposition dans le cadre de la procédure d'imposition, étant ainsi tenu de prendre en considération tous les éléments de fait lui soumis, y compris les éléments de fait dont le bureau d'imposition ne disposait pas encore lors de la détermination de la base imposable et qui ne sont présentés que durant l'instance de réclamation. Il en tira qu'il appartient dès lors au directeur de vérifier notamment si les bases imposables fixées par la voie de la taxation d'office se rapprochent autant que possible de la réalité économique et si la marge de sécurité fixée par le bureau d'imposition a été établie avec mesure et modération.

A partir de ces principes, le tribunal retint que le moyen de la société ..., tendant à reprocher au directeur de ne pas avoir réexaminé le dossier, laissait d'être fondé. En effet, d'après les premiers juges, le directeur n'avait aucun autre élément à sa disposition que ceux dont disposait le bureau d'imposition, et il n'appartenait pas au directeur, en l'absence totale d'informations de la part de la réclamante sur la réalité de ses revenus, de solliciter ces informations, si au moment de la prise de sa décision, il n'en disposait pas.

Quant au résultat de la taxation litigieuse, qualifiée par la société ... d'exagérée par rapport au résultat des années précédentes, le tribunal nota que celle-ci versait parmi ses pièces un formulaire de déclaration non signé pour l'année litigieuse, apparaissant pour la première fois dans le cadre de l'instruction du présent recours, pièce qui ne se trouvait pas à la disposition du directeur au moment de la prise de sa décision du 28 novembre 2007, et que celui-ci ne pouvait partant pas prendre une autre décision que celle sous examen.

Le tribunal releva cependant que, saisi d'un recours en réformation, il ne pouvait faire abstraction de la déclaration d'impôt et que les informations y figurant pouvaient néanmoins être prises en considération comme une motivation à la base d'une réclamation contre les bulletins d'imposition litigieux, que les pièces fournies par la société ..., abstraction faite de la valeur probante de ces pièces, étaient susceptibles de mettre en doute la taxation litigieuse et que dans la mesure où la taxation n'avait pas permis de déterminer un revenu imposable qui se rapproche autant que possible de la

réalité économique, la décision critiquée du directeur avait été prise en violation des dispositions du paragraphe 217 AO.

Le tribunal estima ensuite que son rôle consiste à dégager les règles de droit et à opérer les qualifications nécessaires, mais que l'intention du législateur n'était pas celle de faire du tribunal un « *taxateur* » et de l'amener à s'immiscer dans le domaine de l'administration, sous peine de compromettre son statut judiciaire, pour réformer la décision directoriale litigieuse et renvoyer le dossier en prosécution de cause devant le directeur, afin que celui-ci puisse statuer sur la pertinence et la réalité des chiffres présentées par la société

Par requête déposée le 31 décembre 2008 au greffe de la Cour administrative, l'Etat a régulièrement relevé appel du jugement du 26 novembre 2008.

Au fond, l'Etat soutient que le bureau d'imposition aurait été en droit de procéder à la taxation d'office pour déterminer les bases d'imposition de l'année d'imposition 2002 et que ce serait en vain que la société ... voudrait faire croire que le directeur aurait « *l'obligation d'établir l'impôt aux lieux et place du bureau d'imposition* ». En effet, il serait de jurisprudence que si le contribuable est admis à contester le résultat de la taxation dans le cadre des voies de recours légalement prévues, il ne saurait cependant se limiter à le contester en bloc, mais il devrait faire valoir des objections précises desquelles ressort que ledit résultat ne correspond pas à l'ensemble des circonstances de l'espèce. Or, ce principe n'aurait pas été respecté par la société ... dans sa réclamation du 2 octobre 2007, étant donné qu'à l'exception d'une simple contestation de la taxation, aucune objection précise ou autre information n'aurait été communiquée par la suite au directeur. Plus précisément, la déclaration d'impôt litigieuse non signée serait apparue pour la première fois devant le tribunal administratif et les comptes annuels des années 1998 à 2006 auraient été déposés en date du 31 mars 2008 au registre du commerce et des sociétés et publiés au Mémorial C en date du 19 avril 2008, de sorte que le directeur n'aurait disposé en date du 28 novembre 2007 d'aucune information de la part de la société ... qu'il aurait pu analyser.

Partant, ce serait à tort que les premiers juges aurait omis de tirer les conséquences qui s'imposent, à savoir le rejet du recours contentieux et la confirmation de la décision directoriale litigieuse, et ceci d'autant plus que les premiers juges ne pouvaient prendre en considération que la situation au moment où la décision directoriale a dû être prise.

Finalement, la partie étatique prétend encore que la déclaration d'impôt avec les pièces annexées, présentée pour la première fois devant le tribunal administratif, serait constitutive d'une demande nouvelle qui n'aurait pas initialement figuré dans la réclamation du 2 octobre 2007 et serait partant prohibée au titre de l'article 58 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives.

La société ... demande le rejet de l'appel et la confirmation du jugement entrepris. Elle soutient plus particulièrement que le directeur, au moment où il a statué, aurait eu toutes les informations nécessaires pour pouvoir conclure que la taxation d'office avait un

caractère manifestement exagéré, à savoir « *les taxations d'office relatives à la société de toutes les années antérieures (...), le taux d'intérêt légal applicable pour ces mêmes années, ainsi que le montant du capital social de l'intimée à la date de sa constitution.* » Or, au vu de ces éléments, les taxations d'office effectuées au titre des années 1998 à 2001 auraient donné lieu à un résultat plausible. Par contre, pour l'année 2002, l'écart entre le bénéfice taxé d'office et le bénéfice probable ou approximatif serait tellement patent que le directeur n'aurait pas pu se tromper sur le caractère manifestement exagéré de la taxation d'office litigieuse, même s'il ne disposait pas à l'époque de la déclaration d'impôt pour l'année 2002. Il s'en dégagerait que le directeur, soit n'aurait pas effectué le réexamen du dossier, ce qui serait contraire au paragraphe 243 AO, soit lors du réexamen du dossier aurait confirmé une taxation d'office exagérée ayant un caractère « *sanctionnateur* ».

Finalement, la société ... conteste que la déclaration fiscale pour l'année 2002 présentée devant le tribunal administratif, versée en tant que pièce, constitue une demande nouvelle.

La partie étatique rétorque que la société ... aurait été totalement en défaut de produire le moindre élément à l'appui de sa réclamation et que ce serait partant à tort qu'elle reproche au directeur de ne pas avoir pris en considération son « *dossier* », étant donné que « *ce dossier était purement vierge* ». Elle insiste encore sur la considération que la société ... serait une société de participations financières (SOPARFI) dont les résultats se caractériseraient généralement par de fortes variations et fluctuations d'un exercice à l'autre et qu'il ne serait ainsi pas rare que pareilles sociétés, constituées avec un capital social minimum, pourraient générer des profits considérables en disproportion totale avec ce capital, de sorte qu'une méthode de taxation du bénéfice commercial d'une SOPARFI sur base du capital social et sur le taux légal ne constituerait pas une valeur probable ou approximative conforme aux exigences du paragraphe 217 AO.

C'est tout d'abord à juste titre que la société ... soutient que la déclaration d'impôt de l'année 2002, versée devant le tribunal administratif, ne constitue pas une demande nouvelle prohibée au titre de l'article 58 de la loi précitée du 21 juin 1999. En effet, cette déclaration ne constitue qu'une pièce, certes produite sur le tard, mais qui ne tend qu'aux mêmes fins que le contenu de la réclamation du 2 octobre 2007, à savoir une nouvelle imposition concernant l'impôt sur le revenu des collectivités et l'impôt commercial communal pour l'année 2002.

Le paragraphe 217 AO est libellé comme suit :

« (1) *Soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (einschließlich solcher Besteuerungsgrundlagen, für die eine gesonderte Feststellung nicht vorgeschrieben ist) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.*

(2) *Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine*

Versicherung an Eides Statt verweigert. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind ».

En vertu du paragraphe 228 AO, les bulletins d'impôt peuvent faire l'objet d'une réclamation auprès du directeur, le paragraphe 244 AO prévoyant que l'instance de recours, c'est-à-dire le directeur, dispose en la matière des mêmes pouvoirs que les bureaux d'imposition pour la fixation de la cote d'impôt et le paragraphe 204, alinéa 1^{er} AO énonçant que le bureau d'imposition doit « *die steuerpflichtigen Fälle (...) erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse (...) ermitteln, die für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuer wesentlich sind (...)* ».

Il en découle que, saisi d'une réclamation contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation conformément au paragraphe 217 AO, le directeur ne saurait refuser un examen de la situation patrimoniale effective du contribuable dans la mesure où celui-ci lui rend l'exercice *possible*. La taxation n'est en effet pas une sanction à l'égard du contribuable négligent, mais un procédé de détermination des bases d'imposition susceptible d'être appliqué même à l'égard de contribuables soigneux et diligents.

S'il est vrai, comme l'affirme le directeur, que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure, ceci signifie seulement que dès lors qu'il ressort des circonstances de l'affaire que les résultats des taxations sont vraisemblables, les critiques dirigées contre ces mesures ne sont pas fondées (v. C.E. 11 avril 1962, n° 5742 du rôle), et non que le contribuable qui s'estime surtaxé ne puisse pas bénéficier du droit de réclamation contre un bulletin auquel il reproche un résultat contraire aux vraisemblances ou dont il *prouve le caractère erroné*.

Au contraire, dans le cadre de l'examen de la situation réelle – *tatsächliche Verhältnisse* – le directeur, qui dispose du pouvoir d'une modification de l'imposition en défaveur du contribuable, doit donc appliquer les mêmes soins que le bureau d'imposition pour la détermination des bases d'imposition et de la cote d'impôt.

Pour la détermination des bases d'imposition, le directeur dispose encore des mêmes droits et obligations que le bureau d'imposition en ce qui concerne l'appréciation des preuves et les moyens d'investigation pour s'assurer d'une détermination juste des revenus du contribuable.

Il est vrai que le principe d'ordre public de la détermination exacte des bases d'imposition oblige les autorités fiscales à mettre tout en œuvre pour arriver à une imposition sur des bases qui correspondent le plus exactement possible à la réalité. Au cas cependant où le contribuable, malgré rappels et moyens de contrainte infructueux, se soustrait à son obligation de collaboration en omettant de remettre une déclaration d'impôt, mettant ainsi le bureau d'imposition dans l'impossibilité de déterminer de manière exacte le revenu

imposable, il est censé se contenter de cette approximation, qu'elle opère en sa faveur ou en sa défaveur, et il ne saurait utilement réclamer devant le directeur contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation au seul motif que la cote d'impôt fixée ne correspond pas exactement à sa situation réelle. Il ne saurait dans une telle hypothèse prospérer dans sa réclamation que s'il rapporte la preuve que ses revenus s'écartent de manière significative des bases d'imposition fixées par le bulletin d'impôt.

Dans le cadre de la preuve à rapporter ainsi, ses déclarations ne bénéficient cependant d'aucune présomption de véracité.

En l'espèce, la société ... a omis de déposer des déclarations d'impôt pour l'année 2002, ayant été imposée moyennant taxation pour cet exercice. Il y a lieu d'ajouter qu'elle avait déjà été imposée par la voie de la taxation pour les exercices 1998 à 2001. Pour le surplus, concernant l'exercice litigieux, elle n'a remis à l'appui de sa réclamation du 2 octobre 2007 aucune pièce, ni n'a-t-elle fourni d'explications, se contenant d'écrire que *« le motif, respectivement des explications y afférents vous seront communiqué sous pli séparé »*, sans que cette promesse n'ait cependant été honorée jusqu'à la prise de la décision directoriale du 28 novembre 2007.

Partant, il y a lieu de retenir que la société ... n'a pas produit, ni devant le bureau d'imposition compétent, ni devant le directeur des éléments de preuve suffisants pour établir le caractère erroné des bulletins d'impôt entrepris et par cette attitude défaillante, celle-ci a enlevé au directeur toute possibilité d'investigation de sa situation patrimoniale effective. Partant, c'est à bon droit que le tribunal a retenu que le directeur ne pouvait pas prendre une autre décision que celle sous examen, à défaut de disposer de la moindre pièce en relation avec la réclamation introduite, de sorte qu'il ne pouvait pas épuiser ses obligations d'investigation pesant sur lui dans le cadre d'une procédure de réclamation.

C'est cependant à tort que le tribunal, en procédant à l'examen de l'import de la taxation, a estimé qu'il ne pouvait faire abstraction de la déclaration d'impôt non signée versée par la société ... pour la première fois au moment de l'instruction de l'affaire en première instance et a jugé que la décision du directeur avait été prise en violation de l'article 217 AO.

En effet, indépendamment de la considération qu'à ce jour la société ... n'a pas prouvé le caractère erroné de la taxation intervenue, étant relevé que la production d'une simple déclaration d'impôt non signée, que ce soit devant le directeur ou au niveau de la phase contentieuse, et le fait de se référer à des taxations favorables pour des années d'impositions antérieures étant manifestement insuffisants à cet égard pour ne pas avoir de force probante suffisante pour établir que le bulletin d'impôt établi par voie de taxation s'écarte de manière significative des revenus réels, la partie intimée, de par son attitude, a vidé la procédure de réclamation devant le directeur de tout son contenu.

Plus particulièrement, la société ..., en se contentant d'introduire une réclamation devant le directeur, sans fournir les moindres pièces et explications y afférentes, a mis celui-ci dans l'impossibilité de prendre une autre décision et lui a ôté la plénitude de ses pouvoirs,

notamment la possibilité de procéder à une réformation *in peius*, pouvoir dont ne disposent pas les juridictions administratives au niveau de la phase contentieuse, de sorte qu'elle est malvenue à solliciter à l'heure actuelle la réformation de la décision du directeur et une nouvelle imposition de ses revenus pour l'année d'imposition litigieuse, que ce soit par les juridictions administratives saisies du litige ou à la suite d'un renvoi du dossier devant le directeur.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que l'appel est fondé et que le jugement entrepris du 26 novembre 2008 encourt la réformation en ce que les premiers juges ont à tort réformé la décision du directeur du 28 novembre 2007 (n° C 14127) et lui ont renvoyé le dossier afin de statuer à nouveau sur la réclamation de la société

Par ces motifs,

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit l'appel du 31 décembre 2008 en la forme ;

au fond, le déclare justifié ;

partant, par réformation du jugement du 26 novembre 2008, dit que c'est à tort que le tribunal administratif a réformé la décision n° C 14127 du directeur de l'Administration des contributions directes du 28 novembre 2007 ayant rejeté la réclamation de la société anonyme ... du 2 octobre 2007 et lui a renvoyé le dossier afin de statuer sur la pertinence et la réalité des chiffres présentés par celle-ci ;

statuant à nouveau, rejette le recours de la société anonyme ... comme étant non fondé ;

condamne la société anonyme ... aux dépens des deux instances.

Ainsi délibéré et jugé par :

Henri CAMPILL, premier conseiller,
Serge SCHROEDER, conseiller,
Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu par le premier conseiller en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en-tête, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY

s. CAMPILL